

ANALISIS FAKTOR-FAKTOR PERGANTIAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia Periode 2006-2010)

Endina Sulistiarini, Sudarno¹

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This study was aim to analysed and examined empirically the factors that affect the manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange to change its public accounting firm. Factors tested in this study are accounting firm size (KAP), financial distress (DISTRESS), public ownership (PUBLIC), management turnover (CEO), and changes in audit committee (KA). Data collection used a purposive sampling method conducted on manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in the period 2006-2010. The hypothesis tested in this study is using logistic regression analysis, because the independent variables are combination both metric and non metric. The results showed that the variables that influence auditor switching is the size of accounting firm (KAP) and management turnover. While the other variables examined in this study such as financial distress, public ownership, and changes in audit committee did not prove to affect the company's decision to change the public accounting firm.

Keywords: Auditor Rotation, Auditor switching, rotation of accounting firm, auditor-client relationship.

PENDAHULUAN

Akuntan publik memiliki peran penting bagi suatu perusahaan, terutama dalam mengaudit laporan keuangan yang di butuhkan oleh pihak-pihak yang berkepentingan seperti pemilik perusahaan, investor, kreditur, pemerintah, dan masyarakat. Akuntan publik sebagai pihak yang independen bertugas memastikan bahwa laporan keuangan tersebut wajar dan dapat dipercaya serta menampilkan informasi yang sebenarnya mengenai keadaan dan posisi keuangan suatu perusahaan. Disamping itu, akuntan publik juga berperan sebagai pihak yang menengahi perbedaan kepentingan antara manajemen dan pemilik perusahaan.

Pentingnya peran akuntan publik membuat kebutuhan akan jasa dari akuntan publik semakin banyak dibutuhkan, terlebih lagi dengan berkembangnya perusahaan publik. Meningkatnya kebutuhan jasa audit berpengaruh terhadap perkembangan profesi akuntan publik di Indonesia. Bertambahnya jumlah kantor akuntan publik (untuk selanjutnya disebut KAP) yang beroperasi dapat menimbulkan persaingan antara KAP yang satu dengan lainnya, sehingga memungkinkan perusahaan untuk berpindah dari satu KAP ke KAP lain (Damayanti dan Sudarma, 2007).

Timbulnya kajian mengenai masalah pergantian auditor ini berawal dari terbongkarnya kasus enron ke ranah publik, dimana KAP nya yang merupakan salah satu dari anggota KAP big five saat itu yakni Arthur Andersen gagal mempertahankan independensinya dalam mengaudit kliennya, Enron. Akibat dari kasus ini, lahirlah *The Sarbanes-Oxley Act* (SOX) tahun 2002 sebagai solusi dari skandal perusahaan besar yang terjadi di Amerika.

¹ Penulis penanggung jawab

Menindaklanjuti *The Sarbanes-Oxley Act* (SOX) tahun 2002, pemerintah Indonesia mengatur kewajiban untuk melakukan pergantian KAP dengan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 yang merupakan penyempurnaan dari peraturan sebelumnya yakni Keputusan Menteri Keuangan No.359/KMK.06/2003 dan No.423/KMK.06/2002. Perubahan peraturan ini menyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut oleh KAP yang sama dan 3 (tiga) tahun berturut-turut oleh auditor yang sama kepada satu klien yang sama (pasal 3 ayat 1). Dengan adanya peraturan ini, diharapkan dapat meningkatkan keandalan laporan keuangan dan independensi auditor dapat tetap terjaga..

Diterbitkannya peraturan mengenai pergantian KAP secara wajib oleh perusahaan menarik untuk dicermati, karena jika perusahaan melakukan pergantian KAP setelah lima tahun mengaudit (berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan 359/KMK.06/2003) atau enam tahun mengaudit (berdasarkan peraturan terbaru yakni KMK No. 17/PMK.01/2008) tidak akan menimbulkan kejanggalan dan juga pertanyaan dari berbagai pihak karena hal itu bersifat mandatory (wajib) dan dilakukan sesuai dengan peraturan yang berlaku. Yang perlu diteliti adalah jika pergantian KAP dilakukan secara voluntary (sukarela) yaitu di luar Keputusan Menteri Keuangan 359/KMK.06/2003) dan KMK No. 17/PMK.01/2008).

Penelitian ini bermaksud mengkonfirmasi hasil dari beberapa penelitian sebelumnya yang meneliti mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor karena terdapat ketidakkonsistenan pada hasil penelitian sebelumnya, serta untuk mengembangkan penelitian terdahulu mengenai variabel penelitian lain yang berkaitan dengan pergantian KAP.

Berdasarkan uraian latar belakang yang telah dijelaskan sebelumnya, maka permasalahan yang akan dirumuskan dalam penelitian ini adalah: Hal-hal atau faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi pergantian Kantor Akuntan Publik?

Dalam penelitian ini diuji menggunakan lima variabel yakni ukuran KAP, kesulitan keuangan, kepemilikan publik, pergantian manajemen, dan pergantian komite audit terkait dengan pengaruhnya terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik yang dilakukan perusahaan manufaktur di Indonesia.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Bukti teoritis mengenai pergantian auditor didasarkan pada teori agensi. Teori agensi yang dikembangkan oleh Jensen dan Meckling (1976) menggambarkan hubungan keagenan (*agency relationship*) sebagai hubungan yang muncul karena adanya kontrak yang ditetapkan antara *principle* yang menggunakan *agent* untuk melaksanakan jasa yang menjadi kepentingan *principle*. Dimana pemilik perusahaan yang bertindak sebagai *principle* mendelegasikan wewenang kepada manajemen (*agent*) untuk mengelola perusahaan. Baik prinsipal maupun agen ingin mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya. Kedua pihak tersebut juga sama-sama ingin terhindar dari resiko yang kemungkinan terjadi. Karena sifat itulah, dibutuhkan auditor independen sebagai penengah antara hubungan prinsipal dengan agen. Teori ini digunakan sebagai dasar hipotesis kedua, ketiga, keempat, dan kelima dimana faktor kesulitan keuangan, kepemilikan publik, pergantian manajemen, dan pergantian komite audit dapat mempengaruhi keputusan perusahaan untuk melakukan pergantian KAP.

Menurut Mardiasmo (2009 : 18) Akuntabilitas adalah pertanggungjawaban kepada publik atas setiap aktivitas yang dilakukan. Saleh dan Iqbal (1995) berpendapat bahwa akuntabilitas didefinisikan secara sempit sebagai kemampuan untuk memberikan jawaban kepada otoritas yang lebih tinggi atas tindakan “seseorang” atau “sekelompok orang” terhadap masyarakat secara luas atau dalam suatu organisasi. Akuntabilitas membutuhkan keterbukaan dan kejelasan serta keterhubungannya dengan kebebasan media (transparansi). Hal ini digunakan sebagai dasar hipotesis pertama dimana KAP sebagai pihak yang memberi pelayanan jasa audit harus memberikan jawaban kepada masyarakat mengenai aktivitas yang dilakukan perusahaan. Sehingga perusahaan akan memilih KAP yang berskala besar yang diyakini memiliki kualitas yang lebih tinggi serta lebih independen dan sudah memiliki reputasi baik di mata pemakai laporan keuangan.

Pengaruh ukuran KAP terhadap pergantian KAP

Salah satu asumsi dalam teori keagenan menekankan bahwa manusia memiliki sifat untuk mementingkan dirinya sendiri (*self interest*). Baik prinsipal maupun agen ingin mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya. Kedua pihak tersebut juga sama-sama ingin terhindar dari resiko yang kemungkinan terjadi. Karena sifat itulah, dibutuhkan auditor independen sebagai penengah antara hubungan prinsipal dengan agen.

Perusahaan akan mencari KAP yang kredibilitasnya tinggi untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan di mata pemakai laporan keuangan itu (Halim, 1997 dalam Damayanti dan Sudarma, 2007). KAP yang lebih besar (*Big 4*) dianggap lebih mampu mempertahankan tingkat independensi yang memadai daripada rekan-rekan mereka yang lebih kecil karena mereka dapat menyediakan berbagai layanan untuk klien dalam jumlah yang lebih besar, sehingga mengurangi ketergantungan mereka pada klien tertentu (Nasser, *et al.* 2006). Selain itu, KAP yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (Nasser, *et al.* 2006). Sehingga perusahaan yang sudah diaudit oleh KAP *Big four* kemungkinan akan kecil untuk berpindah KAP. Berdasarkan pernyataan diatas, maka hipotesis yang diajukan ialah:

H1: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap pergantian KAP.

Pengaruh Kesulitan Keuangan Terhadap Pergantian KAP

Schwartz dan Soo (1995) berpendapat bahwa perusahaan yang terancam bangkrut lebih sering berpindah KAP dari pada perusahaan yang tidak terancam bangkrut. Ketidakpastian dalam bisnis pada perusahaan-perusahaan yang terancam bangkrut (mempunyai kesulitan keuangan) menimbulkan kondisi yang mendorong perusahaan berpindah KAP. Selain itu, Hudaib dan Cooke (2005) juga menyatakan bahwa perusahaan dengan tekanan finansial cenderung untuk mengganti KAP dibandingkan dengan perusahaan yang lebih sehat.

Pergantian KAP dapat disebabkan karena perusahaan tidak dapat memenuhi biaya audit yang dibebankan oleh KAP yang mengauditnya karena sedang menurunnya kondisi keuangan perusahaan. Dengan demikian, perusahaan yang sedang mengalami *financial distress* akan cenderung berganti KAP dibandingkan perusahaan yang sehat. Hipotesis berikutnya dinyatakan sebagai berikut:

H2: Kesulitan keuangan berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

Pengaruh kepemilikan oleh publik terhadap pergantian KAP

Carey et al. (2000) menyatakan proporsi kepemilikan saham non keluarga meningkat, maka timbul permintaan monitoring dan audit berkualitas. Guedhami et al. (2009) menemukan kepemilikan saham menyebar mempunyai pengaruh penting untuk memperoleh laporan keuangan yang berkualitas tinggi yang diwujudkan dalam pemilihan auditor dari KAP.

Kepemilikan saham oleh masyarakat berakibat timbulnya tuntutan dari masyarakat akan audit yang berkualitas, sehingga akan mendorong perusahaan untuk berganti auditor ke KAP yang berkualitas. Berdasarkan uraian di atas hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H3: Proporsi kepemilikan saham oleh publik berpengaruh positif terhadap pergantian Kantor Akuntan Publik.

Pengaruh pergantian manajemen terhadap perkantian KAP

Konflik keagenan yang terjadi antara pemilik perusahaan dengan manajemen seringkali membuat pemilik perusahaan mengambil keputusan untuk melakukan pergantian manajemen. Pergantian manajemen dalam perusahaan sering kali diikuti oleh perubahan kebijakan dalam perusahaan, termasuk dalam hal pemilihan KAP (Sinarwati, 2010). Jika manajemen yang baru berharap bahwa KAP yang baru lebih bisa diajak bekerjasama dan lebih bisa memberikan opini seperti yang diharapkan oleh manajemen, disertai dengan adanya preferensi tersendiri tentang auditor yang akan digunakannya, pergantian KAP dapat terjadi dalam perusahaan.

Perusahaan akan mencari KAP yang selaras dengan kebijakan dan pelaporan akuntansinya (Nagy, 2005). Manajemen memerlukan auditor yang lebih berkualitas dan mampu memenuhi tuntutan pertumbuhan perusahaan yang cepat. Jika hal ini tidak terpenuhi, kemungkinan besar perusahaan akan mengganti auditornya (Joher et al., 2000 dalam Damayanti dan Sudarma, 2007).

Berdasarkan uraian di atas hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H4 : Pergantian manajemen berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

Pengaruh Pergantian Komite Audit terhadap pergantian KAP

Komite audit adalah suatu badan yang dibentuk di dalam perusahaan klien yang bertugas untuk memelihara independensi akuntan pemeriksa terhadap manajemen (Supriyono, 1988). Komite Audit juga berperan dalam hal pengawasan terhadap proses pelaporan keuangan oleh manajemen, dengan demikian masalah keagenan seperti tindakan manajemen untuk memakmurkan dirinya dapat diminimalisir. Salah satu tujuan dari dibentuknya komite audit adalah merekomendasikan seleksi auditor eksternal untuk mengaudit perusahaan. Badan ini bertugas memilih dan menilai kinerja perusahaan kantor akuntan publik (Siegel, 1996 dalam Susiana dan Arleen 2007).

Komite audit tentu memiliki kriteria penilaian mengenai pilihan auditor eksternal yang menjadi favoritnya dan telah memenuhi standar dan kriteria yang ditentukan untuk mengaudit suatu perusahaan. Apabila terjadi pergantian anggota dalam komite audit kemungkinan dapat berpengaruh terhadap hasil rekomendasi penunjukan KAP yang berbeda dari KAP sebelumnya. Berdasarkan uraian di atas hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H5 : Pergantian komite audit berpengaruh positif terhadap pergantian KAP.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

1. Pergantian KAP

Dalam penelitian ini, yang merupakan variabel dependen adalah pergantian KAP. variabel ini adalah variabel dummy, jika perusahaan melakukan pergantian KAP diberi kode 1 dan jika tidak diberi kode 0. Maksud dari pergantian KAP adalah jika perusahaan mengganti KAP yang lama dengan KAP yang baru minimal sebanyak dua kali dalam kurun waktu lima tahun tanpa mengikuti peraturan yang ditentukan pemerintah mengenai rotasi KAP (bukan bersifat *mandatory*). Jika terjadi pergantian salah satu partner atau lebih, peneliti maksudkan sebagai rotasi partner dan bukan pergantian KAP (Sinarwati, 2010).

2. Ukuran KAP (KAP Size)

Ukuran KAP dalam penelitian ini merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang berafiliasi dengan *Big 4* dan KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big 4*. Variabel ukuran KAP menggunakan variabel *dummy*. Jika perusahaan diaudit oleh KAP *Big 4* maka diberikan nilai 1. Sedangkan jika perusahaan diaudit oleh KAP non *Big 4*, maka diberikan nilai 0 (Nasser *et al.*, 2006).

Auditor yang termasuk dalam kelompok *The Big 4* yaitu:

- a) *Deloitte Touche Tohmatsu* (Deloitte) yang berafiliasi dengan Hans Tuanakotta Mustofa & Halim; Osman Ramli Satrio & Rekan; Osman Bing Satrio & Rekan.
- b) *Ernest & Young* (EY) yang berafiliasi dengan Prasetio, Sarwoko & Sandjaja; Purwantono, Sarwoko & Sandjaja.
- c) *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG) yang berafiliasi dengan Siddharta Siddharta & Widjaja.
- d) *PricewaterhouseCoopers* (PwC) yang berafiliasi dengan Haryanto Sahari & Rekan; Tanudiredja Wibisana & Rekan; Drs. Hadi Susanto & Rekan.

3. Kesulitan Keuangan (*Financial Distress*)

Dalam penelitian ini, kesulitan diukur dengan menggunakan rasio DER. Rasio DER ini dihitung dengan membandingkan total hutang dengan total ekuitas. Rasio ini menggambarkan struktur modal perusahaan, semakin besar proporsi hutang yang digunakan oleh perusahaan, maka investor menanggung risiko yang semakin besar pula. Jadi, rasio DER yang semakin tinggi menunjukkan tingkat hutang yang tinggi dengan ekuitas yang rendah sehingga berdampak semakin besar beban perusahaan terhadap pihak luar (kreditur) dan pada kondisi ini perusahaan akan mengalami *financial distress* (Suparlan dan Andayani, 2010). Adapun cara menghitungnya adalah sebagai berikut :

$$\text{DER (Debt to Equity Ratio)} = \frac{\text{Total Hutang}}{\text{Total Ekuitas}}$$

Tingkat rasio DER yang aman adalah 100%. Rasio DER di atas 100% merupakan salah satu indikator memburuknya kinerja keuangan sehingga perusahaan akan mengalami kesulitan keuangan atau *financial distress* (Sinarwati, 2010). Variabel *financial distress* menggunakan variabel *dummy*. Jika perusahaan klien memiliki rasio DER di atas 100%, maka diberikan nilai 1. Sedangkan jika perusahaan klien memiliki rasio DER di bawah 100%, maka diberikan nilai 0.

4. Kepemilikan Publik (*Public Ownership*)

Carey et al. (2000) menyatakan proporsi kepemilikan saham non keluarga meningkat, maka timbul permintaan monitoring dan audit berkualitas. Guedhami et al. (2009) menemukan kepemilikan saham menyebar mempunyai pengaruh penting untuk memperoleh laporan keuangan yang berkualitas tinggi yang diwujudkan dalam pemilihan auditor dari KAP. Kepemilikan saham oleh masyarakat akan mendorong perusahaan untuk berganti auditor ke KAP yang berkualitas. Jika proporsi kepemilikan saham oleh publik pada suatu perusahaan lebih besar dibandingkan kepemilikan internal maka diberi angka 1 namun jika tidak diberi angka 0.

5. Pergantian Manajemen (*Management Turnover*)

Pergantian manajemen merupakan pergantian direksi perusahaan yang terutama disebabkan oleh keputusan rapat umum pemegang saham maupun direksi berhenti karena kemauan sendiri. Variabel pergantian manajemen menggunakan variabel *dummy*. Jika terdapat pergantian direksi dalam perusahaan maka diberikan nilai 1. Sedangkan jika tidak terdapat pergantian direksi dalam perusahaan, maka diberikan nilai 0 (Damayanti dan Sudarma, 2007).

6. Pergantian Komite Audit

Keanggotaan komite audit di suatu perusahaan dibentuk sesuai dengan ketentuan keanggotaan komite audit yang diterbitkan oleh Direksi PT. Bursa Efek Jakarta. Variabel pergantian Komite audit merupakan variabel *dummy*, jika terjadi pergantian keanggotaan dalam suatu komite audit, maka diberi nilai 1 dan jika tidak terjadi pergantian keanggotaan dalam komite diberikan nilai 0.

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2006-2010. Penentuan sampel didasarkan pada sampel yang telah terpenuhi kelengkapan datanya. Metode pengumpulan sampel (*sampling method*) yang digunakan adalah *purposive sampling*, yakni suatu teknik pengambilan sampling berdasarkan kriteria-kriteria dan tujuan tertentu. Kriteria yang dipakai adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan publik manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2006-2010 yang laporan keuangannya telah diaudit.
2. Perusahaan tersebut telah melakukan pergantian KAP minimal dua kali dalam periode tahun 2006-2010.
3. Laporan keuangan perusahaan menampilkan informasi keuangan secara lengkap berupa nama KAP yang mengaudit perusahaan, total aset, total hutang, jumlah saham yang dimiliki publik, informasi nama CEO, dan nama anggota komite audit.

Metode Analisis

Analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis regresi logistik (*logistic regression*), yaitu dengan melihat pengaruh ukuran KAP, kesulitan keuangan, kepemilikan publik, dan pergantian manajemen terhadap pergantian KAP pada perusahaan manufaktur di Indonesia yang terdaftar di BEI. Model regresi logistik dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\text{SWITCH}_t = \alpha + b_1\text{KAP} + b_2\text{DER} + b_3\text{PUBLIC} + b_4\text{CEO} + b_5\text{KA} + e \dots \dots \dots (3.1)$$

Keterangan:

α	: Konstanta
SWITCH	: pergantian KAP
b_1 - b_5	: koefisien regresi
KAP	: ukuran KAP
CEO	: Pergantian Manajemen
KA	: Pergantian Komite Audit
e	: <i>error</i>

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2006-2010. Industri manufaktur dipilih karena memiliki jumlah perusahaan yang paling banyak terdaftar dibandingkan dengan industri lain. Fokus penelitian ini adalah ingin melihat pengaruh ukuran KAP, *financial distress*, kepemilikan publik, pergantian manajemen, dan pergantian komite audit terhadap pergantian KAP pada perusahaan manufaktur.

Alasan penggunaan data lima tahun mulai tahun 2006 sampai 2010 adalah karena tahun 2006-2010 merupakan data perusahaan yang dapat memberikan profil atau gambaran terkini tentang keuangan perusahaan. Dalam penelitian ini sampel dipilih dengan metode *purposive sampling* dengan menggunakan kriteria-kriteria yang telah ditentukan. Sampel dipilih bagi perusahaan yang menyajikan data yang dibutuhkan dalam penelitian ini, seperti nama KAP, *total liabilities*, *total equity*, jumlah saham yang beredar di publik, nama CEO, dan nama anggota komite audit.

Jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2006-2010 masing-masing berjumlah 138 perusahaan. Dari 138 perusahaan tersebut terdapat 690 pengamatan. Berdasarkan data yang diperoleh dari Bursa Efek Indonesia (BEI), perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2006-2010 yang dijadikan sampel adalah sebanyak 34 perusahaan. Sedangkan total pengamatan yang dijadikan sampel penelitian ini adalah sebanyak 170 pengamatan.

Adapun proses seleksi sampel berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan tampak dalam Tabel 1 sebagai berikut:

Tabel 1
Proses Seleksi Sampel dengan Kriteria

Jumlah perusahaan yang <i>listing</i> di BEI tahun 2006-2010	138
Jumlah pengamatan selama tahun 2006-2010	690
Data laporan keuangan tidak tersedia secara lengkap selama tahun 2006-2010	(115)
Perusahaan tidak melakukan perpindahan KAP dan perusahaan yang berganti auditor kurang dari dua kali selama tahun 2006-2010	(405)
Jumlah perusahaan sampel	34
Tahun pengamatan (tahun)	5
Jumlah sampel total selama periode penelitian	170

Sampel dipilih bagi perusahaan yang menyajikan data yang dibutuhkan dalam penelitian ini, seperti nama KAP, *total liabilities*, *total equity*, jumlah saham yang beredar di publik, nama CEO, dan nama anggota komite audit. Sampel yang terpilih tersebar secara acak pada 13 sektor industri. Perusahaan yang paling banyak berasal dari sektor *textile, garment* yaitu sebanyak 7 perusahaan atau 20.58%. Distribusi sampel penelitian disajikan dalam Tabel 2

Tabel 2
Distribusi Sampel berdasarkan Jenis Usaha

NO	JENIS USAHA	JUMLAH SAMPEL	PROPORSI (%)
1	Food and Beverages	3	9%
2	Cement	1	3%
3	Metal & Allied Products	6	17%
4	Automotive & Components	5	15%
5	Footwear	2	6%
6	Chemicals	3	9%
7	Pulp & Paper	1	3%
8	Textile, Garment	7	20%
9	Cable	1	3%
10	Plastics & Packaging	2	6%
11	Pharmaceuticals	1	3%
12	Wholesale (Durable & Non-Durable Goods)	1	3%
13	Houseware	1	3%
TOTAL		34	100%

Untuk gambaran umum sampel dengan variabel ukuran Kantor Akuntan Publik serta perpindahan berdasarkan ukuran kantor akuntan publik dapat dilihat pada *frequency* tabel berikut :

Tabel 3
Deskripsi Ukuran Kantor Akuntan Publik

Ukuran Kap	Frekuensi	Proporsi	Presentase Kumulatif
Non Big 4	133	78.2	78.2
Big 4	37	21.8	100.0
Total	170	100.0	

Berdasarkan tabel frekuensi di atas, terdapat 133 observasi (78,2 persen) yang menggunakan jasa KAP yang bukan tergolong *big 4* sedangkan jumlah observasi yang menggunakan jasa KAP yang tergolong *Big 4* sebanyak 37 observasi (21,8 persen).

Tabel 4
Statistik Deskriptif

Variabel	Mean	Std.Deviation
Ukuran KAP	0.38	0.487
Kesulitan Keuangan	0.2176	0.413
Kepemilikan Publik	0.64	0.483
Pergantian Manajemen	25.1964	16.306
Pergantian Komite Audit	0.17	0.377

Tabel 4 menunjukkan statistik deskriptif masing-masing variabel penelitian. Berdasarkan Tabel 4, Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap ukuran KAP (KAP) menunjukkan nilai sebesar 0,21. Hasil analisis dengan menggunakan

statistik deskriptif terhadap kesulitan keuangan (DISTRESS) menunjukkan rata-rata sebesar 0,64. Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap kepemilikan publik (PUBLIK) menunjukkan nilai rata-rata sebesar 25,19. Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap pergantian manajemen (CEO) menunjukkan nilai rata-rata sebesar 0,17. Hasil analisis dengan menggunakan statistik deskriptif terhadap pergantian komite audit (KA) menunjukkan nilai rata-rata sebesar 0,16.

Tabel 4
Hasil Uji Koefisien Regresi Logistik

Variabel	Sig	Keterangan	
Ukuran KAP	.027	signifikan	H1 diterima
Kesulitan Keuangan	.958	Tidak signifikan	H2 ditolak
Kepemilikan Publik	.400	Tidak signifikan	H3 ditolak
Pergantian Manajemen	.030	signifikan	H4 diterima
Pergantian Komite Audit	.545	Tidak signifikan	H5 ditolak

Variabel Ukuran KAP secara statistik menunjukkan koefisien regresi negatif sebesar 1.019 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,027, lebih kecil dari $\alpha = 5\%$. Karena tingkat signifikansi (p) lebih kecil dari $\alpha = 5\%$ maka hipotesis ke-1 berhasil didukung. Penelitian ini berhasil membuktikan variabel ukuran KAP memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Kartika (2006) dan Damayanti dan Sudarma (2007), namun tidak mendukung penelitian Nasser *et al.* (2006). KAP yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (Nasser *et al.*, 2006). Terlebih lagi, KAP yang lebih besar juga dianggap lebih independen daripada rekan-rekan mereka yang lebih kecil dalam menahan tekanan manajemen pada saat terjadi perselisihan ketika mereka biasanya memiliki lebih banyak klien dan mampu untuk menyerahkan sebagian dari klien mereka yang lebih sulit (Chow dan Rice, 1982). Hasil pengujian menghasilkan arah pengaruh negatif yang menunjukkan bahwa perusahaan yang telah menggunakan jasa KAP *Big Four* sebelumnya memiliki kemungkinan yang lebih kecil untuk melakukan pergantian KAP. Perusahaan akan tetap menggunakan jasa dari KAP *Big 4* karena memiliki kualitas audit yang tinggi. Perusahaan berharap reputasi tinggi yang dimiliki KAP *Big 4* menghasilkan reaksi positif dari investor.

Variabel Kesulitan Keuangan secara statistik menunjukkan koefisien regresi positif sebesar 0,018 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,958, yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$. Karena tingkat signifikansi (p) lebih besar dari $\alpha = 5\%$ maka hipotesis ke-2 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak dapat membuktikan adanya pengaruh kesulitan keuangan terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini tidak mendukung atau bertentangan dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sinarwati (2010). Hasil penelitian ini menunjukkan kesulitan keuangan tidak menjadi faktor yang mendorong suatu perusahaan untuk berganti KAP. Hal itu terjadi karena sebagian besar perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini menggunakan jasa dari KAP *Non Big Four*, sehingga perusahaan menganggap bahwa dengan melakukan pergantian KAP akan membutuhkan biaya besar terlebih jika perusahaan berpindah ke KAP *Big Four* yang dapat membuat kondisi keuangan perusahaan semakin menurun. Wijayani (2011) menyatakan perusahaan dalam kondisi *financial distress* cenderung tidak berganti KAP karena memperhatikan persepsi pemegang saham sebagai pemilik dana di perusahaan, jika perusahaan sering berganti KAP timbul anggapan yang negatif.

Variabel Kepemilikan Publik secara statistik menunjukkan koefisien regresi negatif sebesar 0,009 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,400, yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$. Karena tingkat signifikansi (p) lebih besar dari $\alpha = 5\%$ maka hipotesis ke-3 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak dapat membuktikan adanya pengaruh kepemilikan publik terhadap pergantian

KAP. Hasil penelitian ini tidak mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Suparlan dan Andayani (2010) dan Guedhami et al (2009). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kepemilikan saham menyebar tidak lantas mendorong perusahaan untuk melakukan kebijakan dalam hal pergantian KAP. Hal tersebut menunjukkan bahwa KAP yang mengaudit sebelumnya tetap akan dipertahankan perusahaan. Herusetya (2008) menyebutkan kepemilikan terkonsentrasi akan mendominasi pemegang saham minoritas, ini menunjukkan semakin tinggi pemegang saham oleh publik mendorong untuk membuat keputusan yang tidak merugikan semua pemegang saham. Perusahaan menganggap dengan seringnya melakukan pergantian KAP dapat menimbulkan anggapan negatif yang dapat menggaggu citra perusahaan.

Variabel Pergantian Manajemen secara statistik menunjukkan koefisien regresi positif sebesar 0,922 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,030, yang lebih kecil dari $\alpha = 5\%$. Karena tingkat signifikansi (p) lebih kecil dari $\alpha = 5\%$ maka hipotesis ke-4 berhasil didukung. Penelitian ini berhasil membuktikan variabel pergantian manajemen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sinarwati (2010) dan Hudaib dan Cooke (2005), namun tidak mendukung penelitian Damayanti dan Sudarma (2007) serta Suparlan dan Andayani (2010). Hal ini menunjukkan bahwa dengan adanya pergantian manajemen biasanya diikuti dengan perubahan kebijakan perusahaan termasuk dalam hal pergantian KAP. Dalam suatu hubungan antara pemilik perusahaan dengan manajemen kerap kali terjadi konflik kepentingan yang menjadi salah satu hal yang menyebabkan terjadinya pergantian manajemen dalam suatu perusahaan. Adanya manajemen yang baru mungkin juga diikuti oleh perubahan kebijakan dalam bidang akuntansi, keuangan, dan pemilihan KAP (Damayanti dan Sudarma, 2008). Perusahaan akan mencari KAP yang selaras dengan kebijakan dan pelaporan akuntansinya (Nagy, 2005).

Variabel Pergantian Komite secara statistik menunjukkan koefisien regresi negatif sebesar 0,281 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,545, yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$. Karena tingkat signifikansi (p) lebih besar dari $\alpha = 5\%$ maka hipotesis ke-5 tidak berhasil didukung. Penelitian ini tidak dapat membuktikan adanya pengaruh pergantian komite audit terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan adanya pergantian keanggotaan dalam komite audit di suatu perusahaan tidak lantas menyebabkan komite audit merekomendasikan pada perusahaan untuk melakukan pergantian KAP yang sebelumnya dengan KAP yang baru. Komite Audit bertugas memilih dan menilai kinerja perusahaan kantor akuntan publik (Siegel, 1996 dalam Susiana dan Arleen 2007). Komite audit tentu memiliki kriteria penilaian mengenai pilihan auditor eksternal yang menjadi favoritnya dan telah memenuhi standar dan kriteria yang ditentukan untuk mengaudit suatu perusahaan. Adanya pergantian keanggotaan komite audit tidak berpengaruh terhadap penunjukan KAP yang berbeda dari KAP sebelumnya, terlebih jika KAP yang mengaudit perusahaan sudah merupakan *Big Four* yang diyakini memiliki independensi dan kredibilitas yang tinggi.

KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Selama lima tahun pengamatan (2006-2010) pada perusahaan manufaktur, ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. KAP yang lebih besar umumnya dianggap sebagai penyedia kualitas audit yang tinggi dan menikmati reputasi tinggi dalam lingkungan bisnis dan karena itu, akan berusaha untuk mempertahankan independensi mereka untuk menjaga *image* mereka (Nasser et al., 2006). Hasil pengujian menunjukkan arah pengaruh negatif yang berarti perusahaan yang sudah menggunakan jasa dari KAP Big four memiliki probabilitas yang lebih kecil untuk berganti KAP.
2. Kesulitan keuangan tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini menunjukkan kesulitan keuangan tidak akan menjadi pertimbangan bagi perusahaan untuk melakukan pergantian KAP. *Auditee* yang *insolvent* dan mengalami posisi keuangan yang tidak sehat lebih mungkin untuk mengikat auditornya untuk menjaga kepercayaan para pemegang saham dan kreditor serta mengurangi risiko litigasi (Francis dan Wilson, 1998 dalam Nasser et al., 2006).

3. Kepemilikan publik tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil ini menunjukkan kepemilikan saham menyebar tidak mendorong perusahaan untuk melakukan kebijakan dalam hal pergantian KAP. Hal tersebut menunjukkan bahwa KAP yang mengaudit sebelumnya tetap akan dipertahankan perusahaan meski kepemilikan saham di publik semakin besar.
4. Pergantian manajemen berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hal ini menunjukkan bahwa pergantian manajemen sering diikuti dengan adanya pergantian kebijakan termasuk kebijakan dalam hal pergantian KAP. Manajemen yang baru akan memilih KAP yang sesuai dengan kebijakan pelaporan akuntansi perusahaan.
5. Pergantian komite audit tidak berpengaruh signifikan terhadap pergantian KAP. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan adanya pergantian keanggotaan dalam komite audit di suatu perusahaan tidak akan menyebabkan komite audit merekomendasikan pada perusahaan untuk melakukan pergantian KAP yang sebelumnya dengan KAP yang baru.

Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini yang masih perlu menjadi bahan revisi penelitian selanjutnya, yaitu: (1) Pemilihan objek penelitian hanya menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2006-2010 saja. (2) Penelitian ini hanya menguji pengaruh variabel-variabel ukuran KAP, kesulitan keuangan, kepemilikan publik, pergantian manajemen, dan pergantian komite audit. Variabel-variabel lain yang mungkin berpengaruh juga terhadap pergantian KAP tidak diuji dalam penelitian ini seperti opini audit dan fee audit. (3) Periode penelitian yang digunakan hanya terbatas lima tahun. Periode waktu yang terbatas tersebut tentunya mempengaruhi hasil penelitian ini. (4) Penelitian ini hanya memperhatikan pergantian KAP dan tidak memperhatikan pergantian auditor independen.

Dengan mempertimbangkan hasil analisis, kesimpulan dan keterbatasan yang telah dikemukakan di atas, maka penelitian ini memberikan saran untuk penelitian berikutnya yaitu: (1) Memperpanjang periode penelitian. (2) Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan objek seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI dalam kaitannya dengan pergantian KAP. (3) Penelitian selanjutnya sebaiknya tidak hanya memperhatikan pergantian pada KAP tetapi juga memperhatikan pergantian auditor independen. (4) Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi pergantian KAP, seperti pertumbuhan perusahaan, opini audit, fee audit.

REFERENSI

- Bursa Efek Indonesia. n.d. *Indonesian Capital Market Directory 2006-2010*. Jakarta: Bursa Efek Indonesia.
- Carey, P., Simet, R., and Tanewski, G. 2000. "Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Pp. 37-51.
- Chow, C.W., and Rice, S.J. 1982. Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *The Accounting Review*. Vol. LVII. No. 2. pp. 326-335
- Damayanti, S. dan M. Sudarma. 2007. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Berpindah Kantor Akuntan Publik". *Simposium Nasional Akuntansi 11, Pontianak*.
- Guedhami, O., Pittman, J.A. and Saffar, W. 2009. Auditor choice in privated firms: Empirical evidence on the role of state and foreign owners. *Journal of Accounting & Economics*. Vol. 48. pp. 151-171.

- Herusetya, A., Puspita, E. 2008. Determinan Pemilihan Auditor The Big 4 Di Indonesia oleh Perusahaan Publik. *Integrity-Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 2. No. 3. pp. 467-486
- Hudaib, M. dan T.E. Cooke. 2005. "The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching". *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 32, No. 9/10, pp. 1703-39.
- Jensen, M. and Meckling, W. 1976 ."Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Cost, and Ownership Structure"., *Journal of Finance Economics* 3, pp. 305-360.
- Joher, H.S.M., Ali, M., dan Annuar, M.N. 2000. The Auditor Switch Decision of Malaysian Listed Firms: An Analysis of Its Determinants & Wealth Effect, <http://bear.cba.ufl/hackenbrack/PAPER 24.pdf>
- Kartika, R.D. 2006. "Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan Klien Melakukan Pergantian Kantor Akuntan Publik (Auditor Changes)". Skripsi. Malang: Universitas Brawijaya.
- Mardiasmo (2009) "*Akuntansi Sektor Publik*", Jakarta: ANDI.
- Menteri Keuangan, 2003, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 jo 359/KMK.06/2003 tentang "Jasa Akuntan Publik", Jakarta.
- Menteri Keuangan, 2008, Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 pasal 3 tentang "Jasa Akuntan Publik, Jakarta
- Nagy, A.L. 2005. Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power, *Accounting Horizons*, Vol. 19 No. 2, June 2005, 51-68.
- Nasser, *et.al.* 2006. "Auditor-Client Relationship: The Case of Audit tenure and Auditor Switching in Malaysia". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 7, pp. 724-737.
- Schwartz, K.B. dan Soo, B.S. 1995 An Analysis of Form 8-K Disclosures of Auditor Changes by Firms Approaching Bankruptcy, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 14, No. 1, Spring 1995, 125-135.
- Sinarwati, N. 2010. "Mengapa Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Melakukan Pergantian Kantor Akuntan Publik?". *Symposium Nasional Akuntansi 13, Purwokerto*.
- Sirajudin H. Saleh dan Aslam Iqbal. 1995. *Accountability*, Chapter I in a Book *Accountability The Endless Prophecy* edited by Sirajudin H. Saleh and Aslam Iqbal, Asian and Pacific Development Centre.
- Suparlan, dan W. Andayani. 2010. "Analisis Empiris Pergantian Kantor Akuntan Publik Setelah Ada Kewajiban Rotasi Audit". *Symposium Nasional Akuntansi 13, Purwokerto*.

- Supriyono. R. A. 1988. Pemeriksaan Akuntan (Auditing): “Faktor-faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Akuntan Publik”.
- Susiana dan Arleen Herawaty. 2007. Analisa Pengaruh Independensi, Mekanisme *Corporate Governance*, Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi X*. Unhas Makasar. 26-28 Juli 2007.
- Wijayani. 2011. “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan di Indonesia Melakukan *Auditor Switching*” *Simposium Nasional Akuntansi 14, Aceh*.